



Princípio constitucional da igualdade tributária na incidência do IPI: crítica doutrinária ao julgamento dos Embargos Infringentes nº 5002923-29.2010.404.7205 pelo TRF4

Autor: Gustavo Chies Cignachi

Juiz Federal Substituto

publicado em 18.12.2013



[enviar este artigo]



[imprimir]

Introdução

Em decisão recente, a 1ª Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, no julgamento dos Embargos Infringentes nº 5002923-29.2010.404.7205, entendeu por alterar sua jurisprudência quanto à incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados. A “virada” partiu de uma nova leitura da estrutura constitucional e legal do tributo, abortando sua aplicação às empresas importadoras de manufaturas.

A Corte Regional acabou por abandonar a reiterada jurisprudência já consolidada, inclusive, pelo Superior Tribunal de Justiça. Houve uma alteração radical no enfoque a ser dado à disciplina do imposto, mais atento aos estritos termos da lei tributária.

Contudo, sempre com a devida vênia, o presente trabalho pretende promover a crítica doutrinária dessa nova interpretação. Se, por um lado, trouxe inovação e maior refinamento técnico na abordagem do texto legal, por outro, fez surgir novas implicações de ordem constitucional. O respeito ou a infringência ao princípio constitucional da igualdade tributária é questão que restou aberta pelo novo entendimento, demandando a abordagem acadêmica.

1 Rápidas considerações sobre o princípio constitucional da isonomia ou da igualdade em matéria tributária

Como bem referiu o Professor Paulo de Barros Carvalho, princípio “é o nome que se dá a regras do direito positivo que introduzem valores relevantes para o sistema, influyendo vigorosamente sobre a orientação de setores da ordem jurídica”.⁽¹⁾ Estão, expressa ou implicitamente, integrados ao ordenamento, direcionando as atividades de criação, interpretação e aplicação do conjunto normativo, ou seja, tornando-o jus-axiológicamente informado.

Especificamente quanto à igualdade, em todos os seus aspectos, sejam formais, sejam materiais, apresenta-se como vetor interpretativo e valor inserido por todo o texto constitucional. O legislador recorreu ao conceito na construção dos vários ramos inseridos na Constituição, com destaque à sua elevação a garantia individual fundamental:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à **igualdade**, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:”

Por consequência lógica, a máxima axiológica influenciou de forma profunda a estrutura do Sistema Tributário Nacional, colocando-se também como garantia do indivíduo contra a soberania, dotada do poder de tributar. Aquele direito garantido individualmente à “pessoa-cidadão”, no exercício de sua cidadania e no tratamento que lhe deve ser deferido em correspondência aos demais, é espelhado para as relações do Estado com a “pessoa-contribuinte”. Como já

referiu o Pleno do Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 3105(2): “ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária, **que é particularização do princípio fundamental da igualdade**”.

Dispõe o artigo 150, inciso II, da Carta Maior:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes **que se encontrem em situação equivalente**, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

A vedação é dirigida ao Estado, que, no exercício de sua competência tributária, não poderá produzir norma jurídica que tenha por efeito a desigualdade entre contribuintes. Frise-se que a regra faz uso da expressão “que se encontrem em situação equivalente”, indicando que a norma protetiva visa a uma igualdade prática, aquela buscada com vistas ao estado de coisas ali posto.

Quer dizer, não se trata de um mandamento de igualdade meramente formal, não é apenas a garantia de aplicação da lei a todos, de forma indistinta. É norma que busca proteção material do contribuinte quando se encontrar em “situação equivalente” em comparação com outro. Ainda que a lei, formalmente, determine a distinção, essa não tem abrigo na ordem constitucional, devendo ser rechaçada pelo aplicador.

A utilização do conceito de equivalência, ou, pode-se dizer, semelhança, traz ao princípio uma segunda conclusão: não é exigida uma igualdade absoluta, total ou formal. A desigualdade entre contribuintes é acolhida pela norma constitucional, desde que aqueles que recebem tratamento diverso não estejam ocupando posição jurídica semelhante aos demais. O Poder Público está autorizado – para resgatar a velha máxima – a desigualar os desiguais.

Encontrando e elegendo o legislador elementos do mundo dos fatos, vistos e escolhidos pela linguagem apropriada, imposta pela ordem constitucional, que tenham por efeito o estabelecimento de distinções no mundo do direito – como, por exemplo, a separação entre micros e pequenas empresas e as demais, com fundamento no critério de faturamento(3) –, pode ele impor tratamento desigual. Não haverá proibição, pois não está presente, na análise e na interpretação da situação jurídica de desigualdade, o elemento da equivalência de posições entre os contribuintes.

O Supremo Tribunal Federal, na ADI 1643, já teve a oportunidade de analisar a questão da igualdade para o caso, citado como exemplo, das empresas de micro e pequeno porte, acolhendo a constitucionalidade da norma distintiva, pois fundada em razões de “desequilíbrio”:

“Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do Simples aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado.”(4)

O Relator, Ministro Maurício Corrêa, analisando a questão, apresentou fundamento calcado na constatação objetiva de situação “não equivalente”:

“Essa desigualdade factual justifica tratamento desigual no âmbito tributário, em favor do mais fraco, de modo a atender também à norma contida no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal, tendo-se em vista que esse favor fiscal decorre do implemento da política fiscal e econômica, visando ao interesse social.”

Portanto, por essas considerações, o princípio da igualdade, na seara tributária, apresenta-se como determinação negativa ao legislador infraconstitucional quanto à instituição de tributo ou à criação de exceções ou situações jurídicas que ponham em desigualdade material contribuintes em equivalência de posições. Ao mesmo tempo, abre a possibilidade de serem

feitas diferenciações jurídico-tributárias para aqueles em situações de desequilíbrio.

Assim, a análise crítica da virada jurisprudencial, decidida pela Corte Regional, deve ter por norte a busca pelo estabelecimento das posições jurídicas entre os contribuintes. A possível quebra da igualdade, portanto, depende da análise da equivalência entre a situação do caso concreto e aquela em que se encontram outros contribuintes.

2 Do caso concreto no julgamento dos Embargos Infringentes nº 5002923-29.2010.404.7205⁽⁵⁾

Feitas as considerações de ordem teórica, em uma abordagem hipotética, cabe agora esmiuçar a situação de fato posta a julgamento perante a 1ª Seção do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Tratava-se de ação de rito ordinário proposta por importadora contra a União Federal, tendo como pedido principal o reconhecimento da não incidência do IPI sobre a comercialização, no mercado interno, de produtos por ela importados, ou seja, defendendo a inocorrência do fato gerador na saída dos bens de seu estabelecimento.

A importadora sustentou que, no momento da importação da mercadoria industrializada no exterior, já fora tributada, respondendo pelo pagamento do tributo como equiparada a estabelecimento industrial na forma dos artigos 46, inciso I, e 51, inciso I, do Código Tributário Nacional:

“Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;”

“Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;”

O argumento central da parte-autora residia no fato de não ser estabelecimento industrial, mas comercial. Sua atividade econômica estaria voltada à aquisição de mercadorias estrangeiras e posterior revenda a varejo, sem qualquer novo processo de industrialização. Portanto, não haveria hipótese de incidência do tributo na saída da mercadoria do estabelecimento, pois não existiria nova “industrialização” a ser tributada.

A tese foi vitoriosa em primeira instância, sendo a ação julgada procedente. Contudo, a Fazenda Nacional interpôs recurso de apelação, subindo também os autos à Corte Regional em reexame necessário. No julgamento colegiado da demanda, o Desembargador Federal Otávio Roberto Pamplona, na relatoria, apresentou voto pela rejeição do recurso.

O relator, em suma, acolheu a tese de que, tendo o processo de industrialização se encerrado no exterior, sendo o ato tributado pelo IPI na importação, não caberia nova incidência no instante da saída dos bens para o mercado interno, pois o autor da ação não realiza novo processo industrial. A simples comercialização (ou revenda) do bem que foi importado de forma acabada não atrairia a incidência do tributo, sendo indevida sua exigência pelo Fisco.

Em seu voto, sustentou o Relator:

“A parte-autora não se irressigna contra a incidência de IPI em decorrência do desembaraço aduaneiro (art. 46, inc. I, do CTN), apenas pretende que se reconheça que, se o processo de industrialização ocorre antes da importação, e por ocasião do despacho aduaneiro já houve a devida tributação, não deve pagar novamente o IPI por ocasião da saída do produto do estabelecimento.

Assim, a tese da bitributação, nesse caso específico, deve ser acolhida, pois a operação realizada da forma como descrita pela empresa, de efeito, não configura processo de industrialização que justifique nova incidência do IPI.

Diferente seria a hipótese em que a autora praticasse atos que a legislação considera como de industrialização, nos termos do art. 4º do Decreto nº 4.544/02 (Regulamento do IPI – RIPI).”

O revisor, após pedido de vista, apresentou voto divergente, inaugurando uma nova análise jurídica da controvérsia. Preocupou-se o Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, como muita propriedade, em desarticular a tese da "ausência de industrialização" como fato capaz de afastar a incidência tributária do IPI.

Em linhas gerais, o Revisor passou a interpretar a regra matriz de incidência tributária nos limites da linguagem imposta pela norma jurídica. Aos fatos, deu interpretação da norma, demovendo a ideia de que a operação física (ou ocorrência no mundo natural) de industrialização seria elemento condicionante da incidência do IPI.

A norma de competência tributária do IPI, prevista pela Constituição, não impôs a ocorrência do processo como hipótese de incidência, mas estabeleceu que a natureza do produto como industrializado poderia atrair tributação, conforme artigo 153, inciso IV:

"Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

IV – produtos industrializados;"

Nessa linha, defendeu o revisor, em seu voto, que à lei infraconstitucional coube a definição das hipóteses de incidência envolvendo produtos industrializados – e não propriamente industrialização –, sendo fixadas como tais: o desembaraço aduaneiro, a saída da mercadoria do estabelecimento definido em lei e a arrematação do bem apreendido ou abandonado. Sob essa ótica, separando produto de processo de industrialização, o revisor estruturou sua divergência:

"Ora, fato gerador do IPI é aquele descrito na lei como tal, observada a diretriz constitucional, não sendo obrigatório que o próprio contribuinte industrialize o produto, mas sim que de algum modo se vincule à circulação de produto industrializado."

Como não tem relevância a ocorrência ou não de industrialização, ou seja, como tal fato seria irrelevante à linguagem da norma posta pelo legislador constitucional, pôde o julgador sustentar a ocorrência não de um, mas de dois fatos geradores no caso posto. Primeiro, ao importar mercadoria industrializada, a empresa autora praticaria ato sujeito à incidência do artigo 46, inciso I, do Código Tributário Nacional:

"Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;"

Segundo, quando promovesse a saída dessa mesma mercadoria, agora já desembaraçada e incorporada a seu estoque, praticaria novo fato gerador, atraindo uma segunda hipótese de incidência, qual seja, a do artigo 46, inciso II, em conjunto com o parágrafo único do artigo 51, ambos do Código Tributário Nacional:

"Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

(...)

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

(...)

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante."

Dessa forma, tendo em conta a ocorrência de dois fatos geradores distintos, atraindo duas hipóteses de incidência diversas, não haveria óbice à

tributação, bem como não se poderia falar em bitributação. O contribuinte teria direito apenas a aproveitar o crédito de IPI decorrente do pagamento do imposto no desembaraço para abatimento da operação de saída dos bens, em respeito à não cumulatividade.

Seguindo com o julgamento, a Desembargadora Federal Luciane Amaral Corrêa Münch apresentou voto acompanhando a divergência do revisor. A fundamentação apresentada reforçou a linha argumentativa do voto divergente, apresentando mais dois argumentos relevantes.

Primeiro, a julgadora sustentou que o artigo 46 do Código Tributário Nacional, em seus incisos, elenca hipóteses de incidência não auto-excludentes. Quer dizer, o só fato de haver tributação no desembaraço (inciso I) não significa que não possa haver tributação na saída da mercadoria do estabelecimento (inciso II), o que também desestabiliza a alegação de bitributação.

Segundo, a desembargadora abordou também a questão da isonomia, ponto central deste artigo, tomando por fundamento a argumentação da Fazenda Nacional, apresentada em memoriais e transcrita na decisão, sendo o trecho mais importante:

“(...) o fato de o legislador ter escolhido o desembaraço aduaneiro e também a saída do bem importado do estabelecimento do importador como fatos geradores do IPI vai ao encontro de uma só preocupação: proteger a indústria nacional, fazendo com que a carga tributária incidente sobre o bem importado não seja inferior àquela incidente sobre o bem nacional.”

A justificativa acolhida para afastar a alegação de ofensa à isonomia tributária seria a “proteção da indústria nacional”, o que, supostamente, seria uma das finalidades do IPI como tributo extrafiscal.

Assim, concluiu-se o julgamento, com provimento do recurso de apelação da Fazenda Nacional, por maioria, reformando a decisão de primeira instância. A parte-autora, derrotada, fez uso da hipótese específica do artigo 530 do Código de Processo Civil, manejando recurso de embargos infringentes para a 1ª Seção do Regional.

Recebido e processado, foi posto em pauta o recurso pela Juíza Federal Convocada Vânia Hack de Almeida, que apresentou voto, acolhido por unanimidade dos presentes no julgamento, pelo não provimento do recurso. A argumentação apresentada, em resumo, foi a mesma construída no julgamento da apelação.

Podem-se, então, estabelecer as premissas adotadas pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região para a solução da questão em favor da Fazenda Pública: (i) o IPI não incide sobre o processo de industrialização, mas sobre operações com produtos industrializados; (ii) o desembaraço aduaneiro e a saída da mercadoria do estabelecimento são hipóteses distintas de incidência, o que afasta a bitributação; e (iii) a quebra da isonomia tributária está justificada pela proteção da indústria nacional, considerando o caráter extrafiscal do IPI.

Feitas essas colocações, a crítica específica deste trabalho recairá sobre a terceira premissa, que, máxima vênia, considerando a estrutura constitucional do IPI, não tem base jurídica.

3 Da crítica doutrinária: a isonomia e o desvio da extrafiscalidade do IPI

3.1 Da situação equivalente: igualdades e desigualdades de posições jurídicas

Inicialmente, para a aferição da incidência ou não da máxima constitucional da isonomia, é preciso aferir se realmente existe, no caso posto, situação equivalente, como exige o texto constitucional em seu artigo 150, inciso II:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes **que se encontrem em situação equivalente**, proibida qualquer distinção em razão de ocupação

profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

Equivalentes, sob a ótica do Direito Tributário, são aquelas situações em que os contribuintes apresentam similar posição econômica e expressão de riqueza, como refere o Professor Paulo de Barros Carvalho:

“Quando a estimativa ‘igualdade’ é empregada no direito tributário, o critério é bem objetivo: dois sujeitos de direito que apresentarem sinais de riqueza expressos no mesmo padrão monetário haverão de sofrer a tributação em proporções absolutamente iguais.”(6)

No julgamento dos Embargos Infringentes nº 5002923-29.2010.404.7205, tem-se como autora uma empresa importadora de bens acabados, ou seja, bens sobre os quais não mais serão realizados atos de beneficiamento industrial, que, após o desembaraço, os comercializa a varejo no mercado interno. Na verdade, a empresa em questão se coloca no mercado como um varejista qualquer, com o diferencial de que suas fornecedoras são empresas estrangeiras.

Para a análise da equivalência das situações, é importante reconstruir, de forma simplificada, qual posição jurídica um varejista ocupa na cadeia produtiva. O produto industrializado, que é o elemento expressivo de capacidade contributiva capaz de atrair a incidência do IPI com base na norma constitucional, até alcançar o seu destino final, chegando às mãos do consumidor, passa, hipoteticamente, por três estágios, senão vejamos.

No primeiro estágio, o produto é industrializado, é realizado o processo físico de industrialização, agregando valor ao substrato material da mercadoria, distinguindo-a como “produto industrializado” dentro do grande conjunto de bens. É necessariamente um ato do estabelecimento industrial, o local capaz de unir fatores de produção para a transformação física da coisa e sua conversão em outra, que é tachada pelo ordenamento como industrializada.

Realizado o processo de industrialização, que pode ser dividido em inúmeras etapas, mas aqui simplificado de forma hipotética, tem-se um produto acabado e apto a ser comercializado com o varejista, sendo que a saída do estabelecimento que o industrializou atrai a incidência do IPI com fundamento no artigo 46, inciso II, do Código Tributário Nacional. Quer dizer, na passagem do primeiro para o segundo estágio, na transferência jurídica da mercadoria da indústria para o varejo, tem-se a ocorrência do fato gerador e o surgimento da obrigação tributária do estabelecimento industrial em pagar determinada quantia a título de IPI.

No segundo estágio, após a incorporação do produto industrializado ao estoque da empresa varejista, não se pode mais falar em industrialização. Aqui, exerce a empresa a posição jurídica de comerciante, de pessoa dedicada com habitualidade à venda de mercadorias. Quando esse comerciante varejista efetua a venda da mercadoria para o consumidor final, não há fato gerador do IPI.

Contudo, deve-se ressaltar que a inoccorrência do fato gerador, nesse segundo momento, não está ligada à ausência de “nova industrialização”, como bem defendido pelos julgadores no precedente em discussão. A Constituição Federal não determinou a tributação do processo de industrialização, mas das operações envolvendo os produtos industrializados. O que impede o surgimento da obrigação tributária nessa segunda operação é, na verdade, a ausência de previsão legal (de norma infraconstitucional) que disponha hipoteticamente sobre a saída de produtos do estabelecimento do comerciante, que não é industrial.

Em outras palavras, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 46, inciso II, elenca como fato gerador do IPI apenas a saída de produtos industrializados dos estabelecimentos dos contribuintes elencados no artigo 51:

“Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I – o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II – o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III – o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV – o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.”

Como se pode ver da leitura do dispositivo, o comerciante apenas é considerado contribuinte pela lei e, por consequência, seu estabelecimento apenas se enquadra no grupo daqueles cuja saída de produtos industrializados é fato gerador do IPI quando a operação tem como destinatário outro industrial, outro estabelecimento industrial. No entanto, dedicando-se o comerciante ao varejo, ou seja, à venda ao consumo final, não pode ser enquadrado em qualquer dos incisos, não sendo, portanto, a saída do produto de seu estabelecimento fato gerador da exação.

Chega-se, então, ao terceiro estágio da cadeia produtiva. Com a operação de compra e venda comercial, o consumidor final adquire a mercadoria industrializada do varejista, pondo fim ao ciclo econômico. Esta última operação de transferência jurídica, apesar de envolver manufaturados, não é fato gerador do tributo, por total ausência de norma nesse sentido.

O importante é destacar que a exação tributária restou limitada apenas ao primeiro estágio da cadeia produtiva, incidindo apenas sobre a transação comercial entre industrial e comerciante, tendo por base de cálculo o valor da operação, o que chamaremos de “preço da indústria”. Posteriormente, o comerciante, ao valor pago pelos bens, agregará seus custos de operação (transporte, estocagem, mão de obra, encargos sociais, aluguéis, etc.) e sua margem de lucro para formar o “preço do varejo”, a ser pago pelo consumidor final. Sobre esta segunda grandeza, necessariamente maior que a primeira, não haverá tributação pelo IPI, que esgotou sua cadeia de incidência logo no primeiro estágio do ciclo econômico. A posição jurídica ocupada pelo varejista, que o excluiu do âmbito de incidência da norma tributária, é justamente esta de comerciante (que não venda para a indústria, considerando a exceção do inciso III do artigo 51 do CTN).

Feitas essas considerações, deve-se questionar sobre a equivalência da posição jurídica do varejista adquirente de produtos nacionais (da indústria nacional) e o varejista que promove a importação de produtos acabados para revenda no mercado interno. Do ponto de vista geral, os estágios produtivos são os mesmos, com apenas uma diferença fundamental: o processo de industrialização (primeiro estágio) ocorre fora do território nacional, realizado por empresa não suscetível à lei tributária brasileira, e, por consequência, a operação comercial de transferência da mercadoria para o varejista (segundo estágio) exige um procedimento especial chamado de importação.

A principal dificuldade imposta à tributação nessa segunda situação, que determina um tratamento diferenciado pelo ordenamento jurídico, reside no fato de o estabelecimento industrial estar localizado no exterior, fora da abrangência da lei tributária. Não poderia o legislador pretender a cobrança do IPI na saída de produto industrializado de uma empresa localizada em Hong Kong, p. ex., justamente por não haver soberania do Estado brasileiro naquela região do mundo.

A única forma de que dispõe o legislador para impor a exação tributária sobre esses produtos é elegendo como contribuinte o sujeito da relação comercial que esteja no Brasil, sob o império da lei brasileira. Por tal razão, a norma tributária elenca o importador de produtos industrializados como contribuinte do IPI, pois não se pode exigir o imposto do industrial estrangeiro.

Portanto, por obra da lei, o varejista que adquire mercadorias acabadas do exterior, realizando uma operação de importação – que nada mais é do que uma transação comercial, mas marcada pela internacionalidade –, assume a posição jurídica de importador nesse momento. Quer dizer, a passagem entre o primeiro estágio da cadeia econômica, que foi concluído no exterior (industrialização), para o segundo estágio (incorporação ao estoque do varejo) é determinada por uma importação, sendo que o varejista, nessa transição (do primeiro para o segundo estágio, apenas), é importador.

Estando na posição de importador, a lei o considera contribuinte (artigo 51, inciso I, do CTN) e, ao realizar o desembaraço de produtos industrializados, ocorre a hipótese de incidência prevista pelo artigo 46, inciso I, do Código Tributário Nacional. Essa é a razão pela qual o varejista se vê como sujeito da obrigação tributária de pagamento do IPI, por estar obrigado como contribuinte ao pagamento do imposto na condição de importador, como uma alternativa para a impossibilidade de exigência direta do industrial estrangeiro.

Importa ressaltar que, até esse momento da cadeia, apesar das diferenças, o que se tem são situações próximas. Em ambos os casos, existe uma industrialização anterior, seja pelo industrial brasileiro, seja pelo estrangeiro, e uma operação de transferência da mercadoria para o varejista. A diferença na imputação de responsabilidade tributária do industrial para o adquirente-importador justifica-se pela internacionalidade, mas em ambos casos os IPI incidirá sobre a grandeza representativa da operação: o "preço da indústria", na transação doméstica, ou o "valor aduaneiro", na transação internacional (artigo 47, inciso I, do CTN).

Seguindo com o ciclo econômico, após o desembaraço, a mercadoria é incorporada ao estoque do varejista. Assim, completou-se a operação de importação, passando-se para o segundo estágio, no qual não se pode mais afirmar que o varejista ocupe a posição jurídica de importador, pois voltou a sua atividade principal de comerciante. Quer dizer, a partir do segundo estágio até o terceiro, com a venda para o consumidor final, não há qualquer diferença entre a posição jurídica daquele que adquiriu as manufaturas no mercado interno e o que o fez no exterior.

Ambos os sujeitos possuem bens (produtos industrializados) como parte de seu estoque e, independentemente de sua origem, eles os comercializarão no mercado interno, assumindo a posição de comerciante, e não mais de importador. A "situação equivalente" de que fala a constituição se verifica justamente nessa segunda transação comercial, na operação de transferência da mercadoria entre o varejista-comerciante e o consumidor final.

Na primeira operação, a diferença de posições jurídicas é clara e autoriza a distinção. Aquele que adquire no mercado interno (da indústria nacional) não é sujeito da obrigação tributária, pois não assume posição jurídica que o elenque como contribuinte (importador, industrial ou arrematante). Por sua vez, o que adquire do exterior (industrialização no exterior) assume a posição de importador e, portanto, submete-se à hipótese de incidência.

Essa obrigação de pagamento do IPI não é questionada pelo autor da ação na qual se deu o julgamento dos Embargos Infringentes nº 5002923-29.2010.404.7205, que reconheceu seu dever como importador. A divergência reside justamente na imposição da exação na segunda operação, entre varejista e consumidor final.

Nesta, ambos os sujeitos assumem a posição equivalente de comerciante, efetuando operações domésticas de compra e venda mercantil para consumidores no Brasil. São situações jurídicas absolutamente iguais, não sendo possível fazer qualquer espécie de distinção. Apenas se poderia fazer exceção quanto à "origem histórica" das mercadorias, mas essas estão, em ambos os casos, juridicamente "nacionalizadas", seja por terem sido produzidas no Brasil, seja por terem sido desembaraçadas na forma da lei.

Nessa linha de raciocínio, a adoção da interpretação utilizada pela Corte Federal para o julgamento da causa implicaria uma necessária quebra da isonomia, ferindo o princípio da igualdade tributária. Retomando a tese vencedora do acórdão, a norma tributária teria estabelecido duas hipóteses de incidência, no desembaraço aduaneiro e na saída do estabelecimento, o que permitiria a cobrança do IPI em dois momentos, pela conjugação dos seguintes dispositivos:

"Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do

artigo 51;”

“Art. 51. Contribuinte do imposto é:

(...)

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.”

No entanto, interpretar a norma tributária de forma que o varejista seja visto como importador tanto para fins de desembaraço como para fins de revenda da mercadoria importada implica uma distinção sem justificativa econômica capaz de expressar capacidade contributiva diferenciada.

No ciclo econômico da mercadoria nacional, haverá tributação sobre o “preço da indústria” na primeira operação entre industrial e varejista-comerciante. A transação seguinte, apesar da expressão econômica de um “preço de varejo”, que inclui os custos da mercadoria, o próprio IPI já recolhido, o lucro do varejista e demais despesas, não sofrerá incidência. Como resultado, o IPI sobre a mercadoria incidirá apenas sobre o “preço da indústria”, logicamente menor, e será repassado economicamente como custo até o consumidor final.

No ciclo da mercadoria importada, adotando-se a interpretação que prevaleceu, haverá tributação sobre o “valor aduaneiro” na importação, que corresponde ao “preço da indústria”, com as peculiaridades que lhe são próprias. Todavia, na operação seguinte, sobre o “valor aduaneiro” também será o varejista obrigado a acrescer seus custos de operação (transporte, estocagem, encargos, etc.) e sua margem de lucro para formar seu “preço de varejo”, sendo que este será novamente onerado pelo IPI, com o abatimento do montante do imposto já recolhido no desembaraço aduaneiro pela regra da não cumulatividade.

A quebra da isonomia reside justamente no fato de, no primeiro caso, a tributação se encerrar sobre o “preço da indústria” (que corresponde ao “valor aduaneiro” na importação), que não contempla quaisquer dos custos de operação do comerciante varejista; e, no segundo caso, a incidência terá por base o “preço do varejo”, com a inclusão na base de cálculo de todos os custos que lhe são próprios. Em suma, apesar de ambos os contribuintes assumirem a posição equivalente de varejista-comerciante, terão um tratamento desigual no que diz respeito à base econômica de incidência do IPI.

Com toda a vênia, a interpretação dada pelo Tribunal às normas de regência do imposto redundaria em uma situação de desigualdade constitucionalmente vedada. A compatibilização entre a regra matriz de incidência tributária, estruturada pelos artigos 46 e 51 do Código Tributário Nacional, e a garantia de isonomia, prevista no inciso II do artigo 150 da Constituição, depende do reconhecimento, pelo aplicador da norma, da assunção de diferentes posições jurídicas pelo varejista na compra e na revenda de manufaturas importadas, atuando ora como importador (contribuinte), ora como comerciante (não contribuinte).

Feitas essas considerações, uma segunda objeção, ainda mais importante e que depende de uma análise mais detalhada, se apresenta. Em defesa do entendimento estampado no precedente de debate, pode-se argumentar que, na verdade, a quebra da isonomia, apesar de os contribuintes estarem em situação equivalente, está plenamente justificada pela extrafiscalidade própria do IPI, que, como a Procuradoria da Fazenda Nacional fez constar em memoriais, teria a finalidade de “proteger a indústria nacional”.

3.2 Da extrafiscalidade específica do IPI: a seletividade pela essencialidade

A crítica ao argumento apresentado passa pela identificação restrita do âmbito da extrafiscalidade concedida pelo legislador constitucional ao IPI. Conforme dispõe o inciso I do § 3º do artigo 153 da Constituição:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV – produtos industrializados;

(...)

§ 3º – O imposto previsto no inciso IV:

I – será seletivo, em função da essencialidade do produto;”

Não há dúvidas de que o Imposto sobre Produtos Industrializados tem, como parte de sua gênese, uma função extrafiscal. Outra não pode ser a conclusão, considerando que é posto como exceção a uma série de garantias constitucionais, como a legalidade para a fixação de alíquotas e a anterioridade, o que lhe confere a flexibilidade necessária à efetivação prática de sua finalidade regulatória ou intervencionista.

No entanto, não basta a afirmação de que o IPI seja dotado dessa função especial para que o Estado possa dele fazer qualquer uso e com ele atingir qualquer objetivo. A extrafiscalidade está, para o imposto sobre as manufaturas, limitada à “seletividade em função da essencialidade do produto”.

O legislador constitucional foi claro ao balizar a atuação do Estado no momento da utilização do tributo em comento para atingir objetivos regulatórios. A motivação para a dosagem de alíquotas ou a imposição de tratamento desigual de produtos apenas pode levar em conta a essencialidade da mercadoria industrializada.

Quer dizer, o IPI é tributo voltado à regulação do consumo, para, de um lado, incentivar e facilitar a produção e a circulação de produtos de primeira ordem, indispensáveis (ou essenciais) ao bem-estar geral da grande maioria da população; e, de outro, impor maior ônus ao consumo de bens supérfluos, não essenciais, presumidamente representativos de maior capacidade contributiva, ou de bens nocivos à coletividade, como o tabaco.

O Poder Executivo, dotado do poder de alteração unilateral de alíquotas, pode e deve fazer uso do IPI apenas para induzir ou desestimular o consumo de determinados produtos, provocando reflexos no bem-estar coletivo e direcionando os investimentos nos parques produtivos. O encarecimento de determinado bem ou insumo induz uma redução do consumo e da produção, liberando recursos – capital e trabalho – para a industrialização de outros, cujo aumento da oferta é mais vantajoso ao interesse público.

É nessa perspectiva, de regulação da produção e do consumo, que cabe a utilização do IPI. O imposto serve para, por exemplo, desestimular o consumo de álcool, ao tempo de poder induzir ao consumo de biscoitos. Esse tem sido o histórico de sua utilização, como na recente redução de alíquotas para veículos populares, causando um considerável incremento no consumo e na produção industrial.

Contudo, o que não cabe a este tributo é estimular o consumo de produtos nacionais, em detrimento de produtos importados. A essencialidade diz respeito à mercadoria, à sua colocação na “grade” de consumo como, em uma ponta, um bem de primeira ordem, indispensável à vida digna, ou, em outra, um produto de luxo. O foco da diretriz constitucional é a manufatura na sua colocação dentro do mercado de consumo, em comparação com outras, não se questionando quanto a sua origem.

Não se está a afirmar que o Estado não pode ou não dispõe de ferramentas para a proteção da indústria nacional, mas apenas que ao IPI não coube essa função. O legislador constitucional previu outras exações, também com natureza extrafiscal, voltadas exclusivamente para a regulação do comércio internacional e a proteção da produção doméstica, quais sejam: o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação.

Havendo risco concorrencial à produção brasileira, o Poder Executivo pode atuar com essas outras ferramentas tributárias. Ainda, fora do Direito Tributário, existem instrumentos administrativos, como a imposição de tarifas aduaneiras *antidumping*.

Retomando o caso concreto em questão, apesar da equivalência de posições jurídicas assumidas pelo adquirente de produtos importados e pelo

adquirente de produtos nacionais, já explicitada, a decisão judicial chancelou a quebra de isonomia com base em uma ideia de extrafiscalidade reguladora do comércio exterior. O voto vencedor acolheu argumentos da Fazenda Nacional, que são explícitos quanto à pretensão de fazer do IPI um imposto protecionista:

“(...) o fato de o legislador ter escolhido o desembaraço aduaneiro e também a saída do bem importado do estabelecimento do importador como fatos geradores do IPI vai ao encontro de uma só preocupação: proteger a indústria nacional, fazendo com que a carga tributária incidente sobre o bem importado não seja inferior àquela incidente sobre o bem nacional.

A prevalecer a tese defendida pela autora (de que o IPI só incidiria sobre a matéria-prima importada submetida a processo industrial no País), chegar-se-ia ao absurdo de se propagar a incidência do IPI (mercado interno) sobre o produto importado que foi submetido a algum tipo de industrialização aqui no Brasil (fomentando nossa atividade econômica e gerando empregos), e a não incidência do tributo na revenda da mercadoria que já foi importada pronta e acabada, sem a necessidade de qualquer beneficiamento. No primeiro caso, em que o beneficiamento do produto fomentou a economia nacional e gerou empregos, o importador seria penalizado com o pagamento do IPI; no segundo caso, em que não houve qualquer atividade produtiva realizada no Brasil nem um único emprego gerado, o importador seria agraciado com a exoneração do IPI.

Seria realmente paradoxal que um imposto que tem função eminentemente extrafiscal, utilizado, como se sabe, como instrumento indutor da atividade econômica e industrial do País, passasse a exercer um papel oposto, isto é, de favorecimento do produto industrializado no exterior.”

A argumentação da Fazenda Nacional, analisada na parte em que foi utilizada como fundamento da decisão judicial, com toda a vênia, padece de dois erros conceituais, que merecem abordagem específica.

Primeiro, a afirmação de que a imposição de uma nova tributação pelo IPI na saída de bens do importador-varejista espelha uma preocupação do legislador no sentido de “proteger” a indústria nacional não se sustenta. A regulação específica do imposto pelos artigos 46 e seguintes do Código Tributário Nacional é anterior à Constituição de 1988, não podendo espelhar, com tanta certeza como afirmado, a intenção do constituinte mais recente.

Fundamentar a ocorrência de um segundo fato gerador do IPI na saída da mercadoria importada, quando o mesmo não ocorre com a mercadoria nacional, por razões protecionistas desvirtua a ideia de essencialidade. A geladeira nacional e a importada, ambas do mesmo padrão produtivo, são igualmente essenciais, pois o critério de comparação são outros produtos (carros, refrigeradores, etc.), e não o país de origem da mesma mercadoria.

Em outras palavras, a interpretação dada aos dispositivos pelo Fisco está impregnada de um elemento linguisticamente estranho à linguagem imposta pelo legislador para o IPI. Buscando sustentação teórica no **Construtivismo Lógico-Semântico** do Professor Paulo de Barros Carvalho,⁽⁷⁾ pode-se afirmar que o constituinte balizou a linguagem apropriada para o imposto de manufaturas no signo da essencialidade do produto.

A proteção da indústria nacional, a promoção de políticas de comércio exterior, o favorecimento ao consumo de bens produzidos no Brasil, entre outros, são todos signos estranhos ao IPI. Ou seja, o intérprete não pode deles se valer para a aplicação da norma tributária do imposto, justamente por serem fatos da realidade (na forma de pretensões político-administrativas) que não foram “recortados” pela linguagem construída no texto constitucional. Não podem ingressar como fundamento ou argumento da atuação jurídico-tributária do Estado, sob pena de “não se estar mais a falar de IPI”, de se transformar o imposto em algo que ele não é.

A interpretação cria uma figura juridicamente estranha, construída por uma linguagem equivocada que permitiu o ingresso de significantes impróprios, como a “proteção da indústria nacional”. O IPI deve ser interpretado com olhos à essencialidade do produto; apenas essa relação do bem com a utilidade e a necessidade de seu consumo é “enxergada” pela norma. Demais critérios, intenções e preocupações, por mais nobres que sejam, estão “fora

do discurso”.

Segundo, pedindo nova vênia, a alegação de que, caso não fosse imposta ao contribuinte a ocorrência de um segundo fato gerador do IPI na saída dos bens importados, haveria um favorecimento da mercadoria importada não corresponde aos fatos. Como já referido, tanto o varejista que adquire do exterior como o que o faz no mercado interno estão em situação isonômica no ato de revenda. Não há favorecimento em não tributar a saída do bem importado, mas neutralização, pois se deixa de impor ao importado um ônus que o nacional já não possui.

Segue a defesa da União Federal a sustentar que a “tributação extra” imporia um ônus maior àquele que optou por industrializar o bem no exterior e não fomentou a economia ou produziu empregos no Brasil, favorecendo o que o fez. Contudo, repita-se, essa não é a função do IPI no panorama do Sistema Tributário Nacional.

Caso o Estado brasileiro pretenda fomentar a instalação de determinadas indústrias no território nacional, deve elevar o Imposto de Importação do produto acabado e reduzir o dos insumos para sua produção, fazendo com que seja economicamente vantajosa sua produção no Brasil. Não se pode cogitar que a alternativa seja a quebra da isonomia tributária de contribuintes em situações equivalentes, prevista constitucionalmente no artigo 150, inciso II, ainda mais na seara de um tributo (IPI) que não tem qualquer função regulatória do comércio exterior.

Portanto, considerando que o favorecimento de produtos brasileiros não é função do IPI, que tem por baliza apenas a regulação do consumo, na comparação da essencialidade entre os bens disponíveis no mercado, a extrafiscalidade que lhe é própria não pode fundamentar a quebra da isonomia tributária.

Conclusão

Na interpretação das normas de natureza tributária, os princípios e as máximas constitucionais de proteção do contribuinte servem de norte interpretativo, permeando a relação entre os institutos e interferindo na sua aplicação. O princípio da isonomia em matéria tributária impõe um tratamento igualitário aos contribuintes que se encontram em situações equivalentes, ou seja, que expressam a mesma capacidade contributiva.

No caso em debate, como se procurou demonstrar, a imposição de uma segunda obrigação tributária decorrente da saída da mercadoria importada promovida pelo comerciante-varejista desafia a igualdade fiscal, na medida em que onera determinado contribuinte pelo simples fato de estar operando com manufaturas importadas. A comercialização de produtos nacionais ou importados não altera o fato de estar o contribuinte na mesma posição jurídica de comerciante, não na de importador ou industrial.

Da mesma forma, a origem dos bens negociados é irrelevante para fins de incidência do IPI, pois a extrafiscalidade do imposto sobre manufaturados está constitucionalmente adstrita à seletividade e à essencialidade. É imposto regulador do consumo e da produção, não se prestando como mecanismo de “proteção da indústria nacional” ou de diferenciação entre bens nacionais e importados, pois, para tanto, o legislador já expressamente previu o Imposto de Importação.

A tributação do IPI na importação de bens, portanto, não autoriza nova incidência do imposto no momento da saída destas mesmas mercadorias para o consumo ou para o comércio em geral, sob pena de ofensa à igualdade tributária.

Bibliografia

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São

Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito Tributário, linguagem e método.** 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo.** 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

Notas

1. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método.** 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 261.

2. ADI 3105, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 18.08.2004, DJ 18.02.2005 PP-00004 EMENT VOL-02180-02 PP-00123 RTJ VOL-00193-01 PP-00137 RDDT nº 140, 2007, p. 202-203 (destacamos).

3. O artigo 3º da Lei Complementar 123/2006 traz ao universo jurídico a distinção que o legislador pôde enxergar no mundo dos fatos, utilizando critérios da contabilidade:

"Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I – no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II – no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais)."

4. "ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. LEGITIMIDADE ATIVA. PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS DE OPTAR PELO REGIME. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Há pertinência temática entre os objetivos institucionais da requerente e o inciso XIII do artigo 9º da Lei 9.317/96, uma vez que o pedido visa à defesa dos interesses de profissionais liberais, nada obstante a referência a pessoas jurídicas prestadoras de serviços. 2. Legitimidade ativa da Confederação. O decreto de 27.05.54 reconhece-a como entidade sindical de grau superior, coordenadora dos interesses das profissões liberais em todo o território nacional. Precedente. 3. Por disposição constitucional (CF, artigo 179), as microempresas e as empresas de pequeno porte devem ser beneficiadas, nos termos da lei, pela 'simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas' (CF, artigo 179). 4. Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do Simples aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente." (ADI 1643, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 05.12.2002, DJ 14.03.2003 PP-00027 EMENT VOL-02102-01 PP-00032)

5. "TRIBUTÁRIO. IPI. PRODUTO INDUSTRIALIZADO. CIRCULAÇÃO JURÍDICA. FATO GERADOR. IMPORTADOR. ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL. DESEMBARAÇO ADUANEIRO. SAÍDA DO ESTABELECIMENTO. BITRIBUTAÇÃO. FATOS GERADORES E CONTRIBUINTES DIVERSOS. 1. O IPI não recai sobre a atividade de industrialização, de elaboração do produto, mas sobre o resultado do processo produtivo, ou seja, a operação jurídica que envolve a prática de um ato negocial do qual resulte a circulação econômica

da mercadoria. 2. Mostra-se equivocada a assertiva de que a operação jurídica abrange somente o fabricante e o adquirente direto do bem industrializado, não abarcando situações em que a mercadoria não foi industrializada por nenhuma das partes envolvidas no negócio jurídico de transmissão da propriedade ou posse. 3. O cerne da incidência do IPI, de acordo com o art. 153, inciso IV, da CF, é a operação jurídica que faz circular o produto industrializado. 4. A parte-autora é contribuinte importador (art. 51, inciso I, do CTN e art. 24, inciso I, do Decreto 7.212/2010), uma vez que ocorreu exatamente a situação fática prevista na norma. Nesse momento, houve fato gerador do IPI (art. 46, inciso I, do CTN e art. 35, inciso I, do RIPI) e a nacionalização das mercadorias. 5. A legislação tributária prevê nova hipótese de operação jurídica que promove a circulação dos bens, após a nacionalização (art. 4º, inciso I, da Lei nº 4.502/1964). Assim, nova incidência do IPI ocorre quando houver a saída das mercadorias do estabelecimento equiparado a industrial, em consonância com o disposto no art. 46, inciso II, combinado com o art. 51, inciso II e parágrafo único, do CTN. 6. Nas duas hipóteses examinadas houve circulação do produto industrializado, consoante o fato gerador descrito na lei: desembaraço aduaneiro, praticado pelo importador; saída econômico-jurídica, praticada pelo estabelecimento equiparado a industrial. Resta afastada a pecha de bitributação, visto que há fatos geradores e contribuintes diversos, embora a mesma pessoa jurídica figure como contribuinte.” (TRF4, EINF 5002923-29.2010.404.7205, Primeira Seção, Relatora p/ Acórdão Vânia Hack de Almeida, D.E. 08.02.2013)

6. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 284.

7. O Construtivismo Lógico-Semântico defendido pelo Professor Paulo de Barros Carvalho, em linhas gerais, vê na linguagem a construção do conhecimento: “conhecer é saber emitir proposições sobre determinadas situações, pessoas ou coisas. A partir do momento em que falamos sobre algo, conferindo acepções, definindo, dividindo, classificando em gênero e espécies, conhecemos mais profundamente aquele objeto que nos é dado. E, nesse sentido, todo objeto, seja ele natural, seja metafísico, seja ideal, seja, no nosso caso, cultural, está submetido a esse processo cognitivo. Trata-se do ‘cerco inapelável da linguagem’”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 256.

Referência bibliográfica (de acordo com a NBR 6023:2002/ABNT):

CIGNACHI, Gustavo Chies. Princípio constitucional da igualdade tributária na incidência do IPI: crítica doutrinária ao julgamento dos Embargos Infringentes nº 5002923-29.2010.404.7205 pelo TRF4. Revista de Doutrina da 4ª Região, Porto Alegre, n. 57, dez. 2013. Disponível em: <http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao057/Gustavo_Cignachi.html> Acesso em: 14 jan. 2014.